- De Wtp biedt zelfstandigen meer ruimte om fiscaal voordelig pensioen op te bouwen, waardoor de FOR minder nodig is. Bovendien brengt de FOR relatief hoge administratieve lasten en uitvoeringskosten met zich mee. Daarnaast wordt de FOR vaak niet gebruikt voor een oudedagsvoorziening, maar als een uitstelpost.
- De structurele opbrengst van het afschaffen van de FOR bedraagt circa € 109 miljoen per jaar.

2. Beslispunt 3 en 4 Kamerbrief steun

- Beslispunt 3: Welke variant rondom problematische coronaschulden heeft de voorkeur van de vierhoek? 1) vinger aan de pols en reeds ingezet beleid of 2) variant 1 + maatregelen uit beslisnotitie of 3) variant 2 + aankondigen van verkenning naar mogelijkheden rondom transitievergoeding EN/OF verlagen griffierechten.
  - Wij adviseren optie 1.
  - Uit de analyse van schulden veroorzaakt door corona blijkt dat het moeilijk is een volledig beeld te kunnen geven van de situatie. Uit de data die wel beschikbaar is blijkt geen groot probleem. Het aankondigen van nieuw beleid is daarom onwenselijk.
  - Optie 2 schept verwachtingen van het kabinet en leidt tot precedentwerkingen terwijl daar geen directe aanleiding voor is. Aan de andere kant gaat het om vrijblijvende maatregelen, op het vlak van monitoring en onderzoek. Dit is derhalve een prima terugvaloptie.
  - Optie 3 heeft betrekking op het verlagen van de griffierechten en mogelijke compensatie voor van de transitievergoeding (TV)
  - Verlagen griffierechten:
    - JenV is daar tegen. De optie is niet uitvoerbaar op de korte termijn, de afbakening leidt tot problemen en er is geen dekking voor.
    - Er komt daarnaast al en bredere verlaging van de griffierechten die nu wordt voorbereid. Deze staat gepland voor 2024.
  - Compensatie van de transitievergoeding (TV):
    - Dit is beleidsmatig onwenselijk. Ook SZW is tegen deze optie.
    - Een tegemoetkoming in de kosten van de transitievergoeding maakt het ontslaan van werknemers goedkoper. Dit onwenselijk i.v.m. negatieve maatschappelijke kosten van ontslag en de bescherming van werknemers.
    - Een (tijdelijke) tegemoetkoming geeft een verkeerd precedent richting de toekomst.
    - De huidige regelgeving omtrent de transitievergoeding biedt al de nodige flexibiliteit aan werkgevers waarbij de impact van de transitievergoedingen kan worden verminderd.

- Beslispunt 4: Welke planning wil de vierhoek aanhouden voor het verspreiden van de brief? Publicatie van de Kamerbrief op 1 april (optie a) of op 25 maart (optie b).
  - Wij adviseren u optie b.
  - Wij kunnen ons vinden in de inhoud van de brief. Eén politieke vierhoek zou daarom voldoende richting moeten geven om de brief ambtelijk af te kunnen maken.

Informatiepunt: aanpak Motie Mulder

- Met de internetconsultatie beogen we dit overleg breed vorm te geven en inzicht te verkrijgen in de mogelijke knelpunten en oplossingen. Om het bedrijfsleven in de gelegenheid te stellen om hun zienswijze te geven, is een aantal vragen geformuleerd. Via de internetconsultatie worden betrokkenen uitgenodigd om op deze vragen te reageren. Ook zal een beleidsnotitie worden 'geüpload' met een beschrijving van de genomen maatregelen (zoals 5 jaar betalingsregeling vanaf 1 oktober a.s. en positie BD bij saneringsakkoord) en het bestaande invorderingsbeleid. Het reguliere beleid kent ook verschillende stappen zitten, waarmee handelingsperspectief kan worden geboden.
- De consultatie zal naar verwachting plaatsvinden in de maand april. Na afloop van de internetconsultatie zal een consultatieverslag op de betreffende website worden gepubliceerd. Vervolgens zullen resultaten worden besproken in een Ronde Tafel-sessie met een representatieve afvaardiging vanuit bedrijfsleven en overheid.

Notitie overzicht begrotingsregels en arresten

Aanleiding
In de vierhoek op vrijdag 18 maart is gevraagd naar een overzicht van de **begrotingsregels in relatie tot dekkingsopties.**

Begrotingsregels en dekking binnen het inkomstenkader of uitgavenkader

- Voor de **inkomstenkant** van de begroting spreekt het kabinet een inkomstenkader af met daarin alle lastenmaatregelen. Het principe van het inkomstenkader is dat budgettaire gevolgen van beleidsaanpassingen gedurende de kabinetsperiode gecompenseerd moeten worden door andere lastenmaatregelen. Daardoor wordt de lastendruk via het inkomstenkader beheerst. De beleidsmatige lastenontwikkeling (BLO) geeft vervolgens weer hoe de beleidsmatige lasten zich jaar op jaar ontwikkelen voor burgers en bedrijven. Schommelingen in ontvangsten als gevolg van overige oorzaken – met name economische ontwikkelingen – lopen in het EMU-saldo. Economische tegenwind leidt dus niet tot belastingverhoging. Het inkomstenkader zorgt daarmee voor automatische stabilisatie: in economisch slechte tijden nemen de belastingontvangsten af, terwijl zij in goede tijden toenemen.
- Op deze manier zorgt het inkomstenkader voor een beheerste ontwikkeling van inkomsten gedurende de kabinetsperiode. Het gaat hierbij dus niet om het beheersen van de totale inkomsten, maar alleen om beheersing van beleidsmatige wijzigingen aan de inkomstenkant.
- In de begrotingsregels en de Startnota staat het volgende*: "De budgettaire veranderingen in het inkomstenkader dienen zowel in als na de kabinetsperiode als geheel op nul uit te komen, waarbij in principe ook per jaar de veranderingen tezamen optellen tot een effect van nul."*
- Dit betekent dat de derving binnen de kabinetsperiode gedekt moet worden. Op deze manier is er sprake van een beheerste ontwikkeling van inkomsten gedurende de kabinetsperiode en wordt voorkomen dat de rekening ongedekt in het EMU-saldo loopt en op die manier bij toekomstige generaties wordt neergelegd.
- Dekking van een budgettaire derving wordt in de regel zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort gezocht. Zo werd bijvoorbeeld bij de hogere kosten voor het afschaffen van de dividendbelasting gekeken naar maatregelen in de winstsfeer.
- Aan **de uitgavenkant** geldt een vergelijkbare systematiek. In de startnota staan de uitgavenplafonds voor 2022-2025 voor de plafonds Rijksbegroting (R), Sociale Zekerheid (S), Zorg (Z) en Investeringen (I). Een overschrijding moet worden ingepast onder deze uitgavenplafonds.

Hoe werd er eerder omgegaan met arresten?
Het dekken van de budgettaire gevolgen van arresten is zowel aan de uitgaven- als inkomstenkant de staande praktijk. Er is immers sprake van een beleidswijziging. Daarnaast sluit dit ook aan bij het idee dat de wetgever hiermee gebonden is aan het maken van goede wetgeving. Gebeurt dit niet, dan leidt dit tot arresten die vragen om herstel van wetgeving waarbij gedekt moet worden voor budgettaire derving door niet goede wetgeving. Daarom worden er momenteel ook voor de uitspraak van de Hoge Raad over box 3 verschillende dekkingsopties uitgewerkt. Als dat niet gebeurt, schendt het kabinet de begrotingsregels die zijn vastgelegd in de Startnota. Hieronder staat een lijst met arresten met budgettaire consequenties uit het verleden. Hierbij is in de meeste gevallen de budgettaire derving **conform begrotingsregels binnen de uitgavenplafonds of het inkomstenkader gedekt**. Dit kabinet heeft zich aan de start van opnieuw gecommitteerd aan die regels.

- **Urgenda:** als gevolg van de Urgenda-uitspraak zijn op meerdere momenten middelen uitgetrokken. In vrijwel alle gevallen was er sprake van budgettaire dekking**.** Bij Najaarsnota 2018 is er naar aanleiding van de Urgenda-uitspraak 500 miljoen afgestort in een begrotingsreserve (reserve Maatregelen voor CO2-reductie). Deze 500 miljoen is gedekt uit de beschikbare ruimte onder het uitgavenplafond. Bij Voorjaarsnota 2020 is aanvullend 300 miljoen uitgetrokken voor Urgenda-maatregelen. Dit bedrag is gedekt uit de begrotingsreserve duurzame energie. Bij Miljoenennota 2022 is meerjarig 6,2 miljard uitgetrokken voor een klimaatpakket; dit pakket was mede gericht op het uitvoeren van de Urgenda-uitspraak. Dit

pakket is net als andere extra uitgaven bij de MN22 niet gedekt, in strijd met de begrotingsregels en leidde tot een overschrijding van het uitgavenkader

- **Sofina**: gerechtelijke uitspraak uit 2018 rondom de dividendbelasting die leidde tot een forse budgettaire derving in het inkomstenkader tot en met 2021. Deze uitspraak had – net zoals de uitspraak over box 3 – een budgettaire derving die terugging tot voor de kabinetsperiode (dit geval 2003). De budgettaire derving uit het verleden is gedekt door tegenmaatregelen binnen de dividendbelasting en door meevallers binnen het inkomstenkader. Het totaalbedrag is binnen de kabinetsperiode gedekt.
- **IACK co-ouderschap**: de Hoge Raad hanteerde een ruimer begrip m.b.t. co-ouderschap dan tot dan toe gangbaar was. Dit zorgde voor een incidentele budgettaire derving in belastingjaren 2019, 2020 en 2021. Deze incidentele budgettaire derving voor de jaren 2019, 2020 en 2021 is gedekt met een verlaging van de maximale IACK in 2021. De structurele budgettaire derving vanaf 2022 is gedekt met een structurele verlaging van de maximale IACK.
- **AT1**: Als gevolg van een arrest van de Hoge Raad (HR) kwalificeert aanvullend tier 1 kapitaal (AT1 kapitaal) van banken en verzekeraars fiscaal als schuld. Hierdoor kan de vergoeding over AT1 kapitaal in aftrek worden gebracht bij het bepalen van de fiscale winst. In het belastingplan 2021 werd de minimumkapitaalregel aangepast waardoor deze inconsistentie werd opgelost en gedekt.
- **Fiscale eenheid** (2015): Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat de Nederlandse vennootschapsbelasting op een onderdeel in strijd is met het Europese recht. De uitspraak van het HvJ EU zou – zonder reparatie – tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt. De budgettaire derving is destijds incidenteel gedekt uit de beschikbare middelen in het inkomstenkader, een incidentele verhoging van de Awf-premie en een aflopende taakstelling voor maatregelen die volgens uit het BEPS-project van de OESO. Enkel bij de uitspraak uit 2018 m.b.t. fiscale eenheid is bij de formatie van kabinet Rutte III destijds afgesproken om dit incidentele maar wel lastenrelevante bedrag niet te dekken.
- **Btw op zonnepanelen** (Fuchs): Op 20 juni 2013 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Fuchs dat particulieren met zonnepanelen onder voorwaarden als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. In dat geval kunnen zij de btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen terugvragen bij de Belastingdienst. De derving van dit arrest is destijds gedekt door het deels verlagen van de korting voor de energiebelasting bij particuliere huishoudens.

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Daarnaast is gevraagd om een overzicht van de begrotingsregels in relatie tot de dekkingsopties. Deze nota bevat een korte spreeklijn ter introductie van beide memo's. De insteek is dat de Staatssecretaris F&B de doelgroep van het rechtsherstel toelicht en de Minister de begrotingsregels.

Spreeklijn doelgroep rechtsherstel (Stas F&B)

- Vanuit maatschappelijke overwegingen gaat de voorkeur sterk uit naar het herstel bieden aan alle belastingplichtigen. De grondrechten van alle belastingplichtigen zijn geschonden, niet alleen de rechten van de groep 60.000 bezwaarmakers.
- Een ongelijke behandeling is moeilijk uitlegbaar en gaat in tegen de brede consensus in de Kamer om kleine spaarders zo snel mogelijk rechtsherstel te bieden. Daarnaast zal het beperken van de doelgroep het vertrouwen van de burger in de overheid schaden, terwijl het juist de ambitie van het coalitieakkoord is om dit vertrouwen te herstellen.
- Beide opties zijn niet aantrekkelijk voor de uitvoering. Het beperken van de doelgroep leidt tot een kleiner beroep op de tegenbewijsregeling, maar ook tot veel verzoeken om ambtshalve vermindering. Het is wel duidelijk dat de uitvoeringslast groter is wanneer een kleine doelgroep juridisch niet houdbaar blijkt en niet-bezwaarmakers ook herstel moet worden geboden. In dat geval heeft de Belastingdienst namelijk te maken met een opeenvolging van hersteloperaties, wat een groot beslag zal leggen op de beperkte uitvoeringscapaciteit. De Belastingdienst geeft er voorkeur aan om het in één keer goed te doen (ref. Hersteloperatie KOT).
- Het is een reëel risico dat het beperken van de doelgroep juridisch niet standhoudt. Hoewel de Landsadvocaat heeft geadviseerd dat het verdedigbaar is, heeft de Rechtbank Noord-Holland al een niet-bezwaarmaker rechtsherstel geboden in lijn met het arrest. Er zullen waarschijnlijk meer uitspraken langs deze lijn volgen.
- De Hoge Raad heeft namelijk op verschillende wijzen aangegeven dat er sprake is van een uitzonderlijke situatie wegens de inbreuk op fundamentele rechten. Dit rechtvaardigt scherpere toetsing op het evenredigheidsbeginsel. Op basis hiervan kan de rechter oordelen dat de verzoeken tot ambtshalve vermindering behandeld moeten worden.
- Kortom, hoewel het beperken van de doelgroep in eerste instantie budgettair aantrekkelijk lijkt, is dit maatschappelijk – en wellicht juridisch – geen houdbare keuze. Het voorstel is om rechtsherstel te bieden aan alle belastingplichtigen.

Spreeklijn begrotingsregels (Minister)

- Het Nederlandse begrotingsbeleid heeft ons veel goeds gebracht: de overheidsfinanciën zijn op orde en de economie is sterk gegroeid. Internationaal staat ons begrotingsbeleid ook heel goed aangeschreven.
- De uitvoering van ons begrotingsbeleid vereist wel dat we ons houden aan de financiële kaders zoals afgesproken bij het coalitieakkoord. We hanteren een uitgavenplafond en een inkomstenkader voor alle lastenmaatregelen. Die kaders geven grote voordelen, namelijk: voorspelbaar beleid voor burgers en bedrijven en niet onbedoeld de rekening doorschuiven naar de volgende generatie.
- Politiek gezien is het naleven van die kaders niet altijd makkelijk. Nu er na de uitspraak van de Hoge Raad in box 3 een grote dekkingsopgave ligt in het inkomstenkader, moeten er moeilijke keuzes worden gemaakt.
- Toch is het belangrijk om deze moeilijke keuzes te maken en deze rekening niet door te schuiven naar toekomstige generaties. Ik hoop dan ook dat we met zijn allen kunnen inzetten op een dekking binnen onze gezamenlijke afgesproken kaders.

Ambtelijke vierhoek 22 maart 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren.	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.

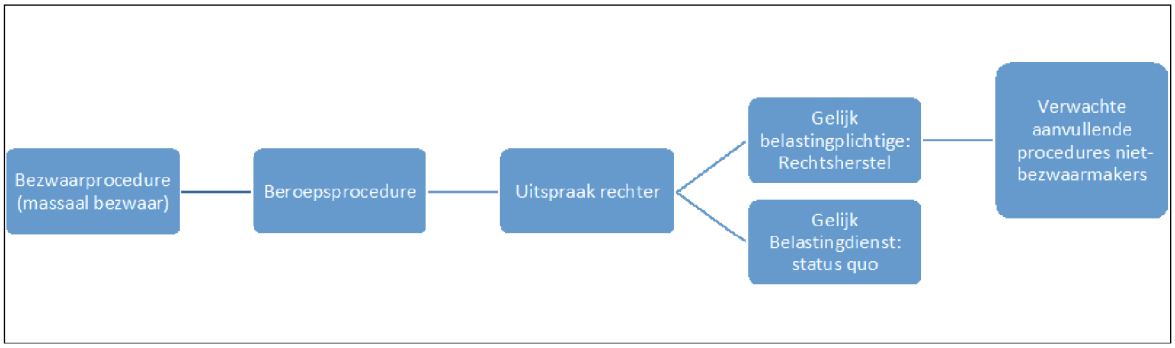
Maatschappelijk + Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[1] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel

[1] Ten minste € 100.

		telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (100.000 ambtshalve verminderingen en bezwaren in Q1 2022; normaal gesproken jaarlijks 140.000 op jaarbasis). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.
- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
    - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
    - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
    - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Bijlage – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*
100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*

50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*

Ministerie van Financiën

HEDEN – RETOUR GEWENST MAANDAG 28 MAART
TER BESLISSING
Aan
de minister

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Notitie inkomstenkader tbv politieke vierhoek 29 maart

Datum
25 maart 2022

Notanummer
2022-0000106267

Bijlagen
geen

Aanleiding

U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. De conclusies uit die vierhoek zijn in de notitie verwerkt. Daarnaast wordt voor twee openstaande punten een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Aanstaande dinsdag 29 maart staat het inkomstenkader weer op de agenda van de politieke vierhoek.

Beslispunten

Bent u akkoord met het doorgeleiden van dit stuk naar de politieke vierhoek van dinsdag 29 maart?

Kern

- In de vorige vierhoek (18 maart) zijn besluiten genomen over het moment van besluitvorming van verschillende maatregelen (incl. zorgpremies), de ontkoppeling van ODE en SDE en de dekking van uitstel van de salderingsregeling. Deze besluiten zijn ter informatie onderaan de notitie opgenomen.
- Voor de komende vierhoek (29 maart) zijn wat betreft lastenbesluitvorming twee beslispunten opgenomen:

1. Benodigde dekking door lagere opbrengsten Pillar II
   - Inmiddels is duidelijk dat de invoering van Pillar II niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023. De resterende 588 miljoen dient gedekt te worden, conform CA wordt voorgesteld die dekking te vinden bij verhogen van het lage vpb-tarief en/of verlagen van de schijfgrens in de vpb.
   - Daarnaast is duidelijk geworden dat implementatie van Pillar II niet per 2023, maar per 2024 plaatsvindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.

2. Dekkingsvoorstel voor de overige maatregelen belastingplan
   - Aan de maatregelen in dit pakket is maatregel 9 toegevoegd: de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Dit leidt tot een derving in 2023 en 2024 van cumulatief 4,3 mln.

- Daarnaast wordt niet langer voorgesteld dekking te vinden in de ODE, maar in plaats daarvan de Fiscale Oudedagsreserve (FOR) af te schaffen en een deel van de opbrengsten daarvan in te zetten als dekking voor deze maatregelen.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

3. Inkomstenkader ambtelijke vierhoek 24 maart

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. Ten aanzien van de openstaande punten uit de vierhoek wordt een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Daarnaast worden de besluiten uit de vierhoek van 18 maart ter informatie meegegeven.

Beslispunten op openstaande punten uit de vierhoek van 18 maart

1. ***Grondslag vpb conform afspraken Coalitieakkoord.***

- Er is bij de financiële tafel nagegaan wat er tijdens de formatie is afgesproken. Er wordt bevestigd dat expliciet is afgesproken om eventuele derving door onzekere opbrengsten bij OESO pillar II te dekken uit het lage vpb-tarief en/of de schijflengte in de vpb.
- In het coalitieakkoord is het volgende afgesproken: *"De CFC-maatregel uit Ter Haar wordt ingevoerd. Ook wordt OESO Pillar II ingevoerd. De opbrengst is nog onzeker. Mocht dit niet tot de gewenste besparing leiden, dan wordt gekeken naar andere grondslagverbreding, het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen."*
- Voor deze maatregel is 1 miljard opbrengst ingeboekt (200 mln aan CFC en 800 mln aan Pillar II). Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023.
- Inmiddels is daarnaast duidelijk geworden dat de implementatie van pijler II niet per 2023 maar per 2024 plaats vindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.
- **Voorstel:** Conform het Coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag (588 miljoen vanaf 2023) te dekken. Afgesproken dient te worden hoe dit concreet ingevuld wordt. Beleidsmatig ligt dekking via verhoging van het lage Vpb-tarief of het verlagen van de schijfgrens Vpb voor de hand. Deze opties zijn ook in het CA benoemd. Het lage vpb-tarief verstoort het globale evenwicht tussen AB-houders, werknemers en IB-ondernemers en de huidige hoge schijfgrens werkt actieve fiscale planning in de hand door bijvoorbeeld BV's op te splitsen:
  - Verlagen van de schijfgrens van 395.000 naar 290.000 levert 599 miljoen op (hier is geen sleuteltabel voor, iedere variant dient apart te worden uitgerekend)
  - Verhogen lage vpb-tarief: 524 miljoen per 1%-punt

2. ***Overige maatregelen belastingplan.***

- Er zijn eventueel enkele fiscale maatregelen die mee kunnen lopen in het belastingplan, maar die wel budgettaire derving opleveren. In de vorige vierhoek is afgesproken om naar andere dekkingsopties te kijken dan een verhoging van het ODE-tarief. Een andere mogelijkheid is om de maatregelen te dekken uit een deel van de opbrengst van het afschaffen van de Fiscale Oudedagsreserve (FOR).
- De FOR houdt in dat een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. De lastenrelevante opbrengst bij afschaffing bedraagt € 109 miljoen per jaar.[1] De resterende opbrengst van circa 85 mln. per jaar kan ingezet worden voor andere doeleinden, zoals de budgettaire opgave binnen box 3.
- In onderstaande tabel wordt het totale pakket aan maatregelen inclusief dekking weergegeven. Maatregel 9, het effect van verlaging van de invorderingsrente op de zorgtoeslag, is toegevoegd ten opzichte van de vorige bespreking in de vierhoek en heeft een budgettair beslag van cumulatief 4,3 miljoen.

	In euro mln (+/+ = saldoverbeterend/ Lastenverzwarend)	2023	2024	2025	Struct
1	BTW-nultarief op zonnepanelen	-28	-28	-28	-28
2a.	Rechterlijk uitspraak mbt btw-tarief op lachgas	Derving 0,5 mln tot 1,5 mln			
2b.	Herstelwetgeving lachgas	Opbrengst 0,5 tot 1,5 mln			
3	Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV	-8	-1	-1	-1
4	Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering	Tussen + 1 en - 1 mln afhankelijk van vormgeving			

[1] De opbrengst van deze maatregel in 2023 bedraagt naar verwachting € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.

5	Aanpassing Omzetbelasting inzake margeregeling	PM	PM	PM	PM
6	Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	
7	Uitbreiding kring van belastingplichtigen frisdrankbelasting	5	5	5	5
8	Richtlijn Kleine ondernemersregeling			-8	-8
9	Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag	-2,5	-1,8	0	0
10	**Totaal te dekken (beleidsmatige) lasten**	**-33,5**	**-25,8**	**-32**	**-32**
11	Dekking: Besluit verlagen schenkingsvrijstelling	7	7	7	7
12	Dekking: afschaffen FOR*	27	19	25	25
13	**Saldo**	**0**	**0**	**0**	**0**

1. BTW-nultarief zonnepanelen

- De levering en de installatie van zonnepanelen is nu belast met 21% btw. Voorgesteld wordt om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en naast woningen. Dit wordt binnenkort mogelijke doordat 'de Btw-tarievenrichtlijn' in de eerste helft van 2022 naar verwachting in werking treedt. Het wordt dan mogelijk om een btw-nultarief toe te passen.
- In de huidige situatie leidt het terugvragen van btw tot een jaarlijkse toenemende stroom van verzoeken om teruggaaf (inmiddels circa 200.000 per jaar). Dat levert voor particulieren, die in dit kader btw-ondernemer zijn, en de Belastingdienst een bewerkelijke uitvoeringspraktijk op.
- Toepassing van een btw-nultarief voor zonnepanelen op woningen heeft een relatief beperkt effect op de btw-opbrengst van € 28 mln[2] per jaar, maar leidt tot een substantiële vermindering van administratieve en uitvoeringslasten.

2. Herstelwetgeving lachgas: Reparatie uitspraak lage btw-tarief van toepassing op lachgas

- Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas[3]) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is.
- Dit zal worden gerepareerd, via één van de twee volgende beleidsopties, waarbij wetgevend optreden de voorkeur geniet:

    1) Wettelijk regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen) met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief; of
    2) in het bestaande beleidsbesluit de gevolgen van de hofuitspraak verduidelijken met de opmerking dat het verlaagd btw-tarief niet van toepassing is op de levering van flessen met lachgas.

3. Codificatie goedkeuring – leefvervoer verstrekt vanuit UWV

- Leefvervoer omvat het verstrekken van vervoer aan personen met een aandoening. Dit vervoer hebben zij nodig om persoonlijke activiteiten te kunnen uitvoeren en deel te nemen aan de maatschappij.
- Het leefvervoer is met het 'Wijzigingsbesluit lijfrente en periodieke uitkeringen' vrijgesteld van IB en op 23 december 2021 in werking getreden (net zoals het vervoer van en naar werk en onderwijs). Voorgesteld wordt om het nu wettelijk te regelen.
- De kosten van de maatregel worden geraamd op structureel ongeveer € 1 miljoen per jaar. De maatregel dient met terugwerkende kracht per 1 januari 2016 te worden ingevoerd. Hiermee

[2] Dit bedrag bestaat voor 18 mln uit het wegvallen van het forfait bij aanmelding en voor 10 mln uit het wegvallen van een (in sommige gevallen) aftrekbeperking bij installatie van zonnepanelen door of in opdracht van woningcorporaties en verhuurders op woningen.
[3] Lachgas kent meerdere toepassingen. Eén daarvan is gebruik als voedingsadditief (nummer E942) dat in de voedingsmiddelenindustrie, de horeca en door thuisbakkers wordt gebruikt om slagroom, of andere voedingswaren mee op te kloppen.

komt het totale budgettaire beslag op € 8 miljoen in 2023 (jaarlijks € 1 miljoen over de periode 2016 tot en met 2023) en daarna jaarlijks structureel € 1 miljoen.

4. Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering (onzekerheidsvereiste)

- De periodieke gift is een vaste en gelijkmatige periodieke uitkering aan instellingen en verenigingen. Door de koppeling met de periodieke uitkering moet de gift ook aan de voorwaarden van periodieke uitkeringen voldoen, waaronder het onzekerheidsvereiste. Dit leidt tot ongewenste situaties, bijvoorbeeld als de periodieke gift van meerdere levens afhankelijk is en daardoor niet meer voldoet aan het onzekerheidsvereiste.
- Wanneer men niet voldoet aan het onzekerheidsvereiste, kwalificeert de gift niet meer als periodieke gift, maar als gewone gift met de bijbehorende drempel en plafond.
- Daarom wordt voorgesteld art. 6.34 Wet IB 2001 aan te passen om de definitie van een periodieke gift los te koppelen van de periodieke uitkering.
- De budgettaire gevolgen zijn afhankelijk van de vormgeving.

5. Aanpassing Omzetbelasting inzake de margeregeling

- Op basis van de margeregeling hoeft over kunstvoorwerpen in bepaalde gevallen geen btw te worden geheven over de hele prijs (zoals gewoonlijk), maar slechts over de marge die een wederverkoper ontvangt.
- Op basis van de nieuwe richtlijn (die naar verwachting in de loop van de eerste helft van 2022 in werking zal treden) moet in de wet worden geregeld dat de margeregeling door wederverkopers niet mag worden toegepast als deze wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen een verlaagd tarief.
- Voortaan mag de margeregeling alleen nog worden toegepast als de wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen het algemene btw-tarief. E.e.a. moet uiterlijk 1 januari 2025 in de wet zijn aangepast.
- De budgettaire consequenties kunnen nog niet worden geraamd, maar de verwachting is dat deze maatregel een geringe *opbrengst* oplevert.

6. Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

- Als er sprake is van langdurige arbeidsongeschiktheid kan een opgebouwde lijfrente geheel of gedeeltelijk worden afgekocht op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Dit om te voorzien in een inkomen voor de arbeidsongeschikte.
- Er gelden voor deze afkoop wel afkoopgrenzen. Bij overschrijding van deze afkoopgrenzen wordt over het gehele afkoopbedrag inkomstenbelasting en 20% revisierente geheven. In de praktijk bleek dit te hard uit te pakken.
- In een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat alleen over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden revisierente is verschuldigd.
- De uitwerking van de nog benodigde wettelijke aanpassing hiervoor is opgepakt via de pilot wendbaar wetgeven. In deze pilot wordt de uitwerking van wetgeving in de uitvoering door de Belastingdienst helder gemaakt.
- De budgettaire gevolgen zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

7. Uitbreiding kring belastingplichtigen frisdrankbelasting

- Artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet meer aan de huidige tijd door onder andere de online aankopen door particulieren en toelevering vanuit het buitenland. Belastingontwijking neemt hierdoor steeds meer toe.
- De wet beperkt de kring van belastingplichtigen tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om artikel 17 Wvad uit te breiden naar "enige andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is". Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de Wet op de accijns (WA), die in 2010 is geïntroduceerd en heeft geleid tot een meer effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen.
- De Douane heeft circa 100 ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van fraude met verbruiksbelastingen zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.

- De budgettaire gevolgen bedragen naar huidig inzicht ca. € 5 miljoen.

8. Kleine ondernemersregeling (KOR)
- Op grond van de Richtlijn kleineondernemersregeling dient per 1 januari 2025 de nieuwe kleineondernemersregeling (KOR) te worden geïmplementeerd. Het conceptwetsvoorstel 'implementatie richtlijn kleineondernemersregeling' voorziet daarin.
- Zowel de huidige KOR (ingevoerd per 2020) als de nieuwe KOR zijn facultatieve vrijstellingsregelingen, waarbij de opterende kleine ondernemer geen btw hoeft te berekenen over zijn handelingen, maar ook geen recht op aftrek heeft van voorbelasting.
- De belangrijkste wijziging is dat een ondernemer vanaf 2025 de KOR ook kan toepassen in andere lidstaten. Dus bijvoorbeeld de Nederlandse ondernemer in België en de Belgische ondernemer in Nederland. De ondernemer moet zich hiervoor aanmelden in de lidstaat van vestiging.
- Het wetsvoorstel heeft voor de Nederlandse ondernemer die de Nederlandse KOR toepast geen budgettaire gevolgen. Die gevolgen treden op in de andere lidstaten.
- De toepassing van de Nederlandse KOR door kwalificerende buitenlandse ondernemers heeft wel een budgettaire derving. Deze bedraagt € 8 mln.

9. Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag
- Invordering van de gepauzeerde invorderingen bij Toeslagen gaan gedeeltelijk weer van start.
- Het is de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Omdat de zorgtoeslag binnen het inkomstenkader valt, loopt de derving van in totaal 4,3 miljoen mee. Het effect van de invorderingsrente op de overige toeslagen wordt gedekt aan de uitgavekant.

Toelichting ter informatie (conform bespreking 18 maart):
- Besluitvorming: koopkracht (inclusief 3 miljard pakket) en zorgpremies worden in augustus besloten. Overige besluitvorming ten aanzien van in ieder gevalbelastingplanmaatregelen en casussen inkomstenkader vindt tijdens het voorjaar plaats indien mogelijk.
- Zorgpremies: In de vierhoek is afgesproken dat een eventuele budgettaire meevaller aan de hand van de zvw-uitgaven nog terugkomt in de vierhoek eind april, gezien het effect daarvan op het inkomstenkader.
  De zorgpremies zijn afhankelijk van de Zvw-uitgaven. Aangezien de uitgavenbesluitvorming eind april is afgerond, is eind april duidelijk wat de afwijking van de Zvw-uitgaven is ten opzichte van de huidige stand in het kader. In het CA is afgesproken dat het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte op dit punt wordt overgenomen. Dat betekent dat dit voorjaar 2 keuzes moeten worden gemaakt bij een eventuele budgettaire meevaller: 1) Wordt de eventuele budgettaire meevaller ingezet binnen het uitgavenplafond? 2) Als het antwoord op de eerste vraag is dat de meevaller wordt ingezet voor andere uitgaven, dan dient ter dekking hiervan binnen het inkomstenkader een lastenverzwaring plaats te vinden. Bij een budgettaire tegenvaller wordt er een compenserende lastenverlichting gegeven. Het voorstel is om de besluitvorming ten aanzien van de zorgpremies in augustus mee te laten lopen.
- Ontkoppelen ODE en SDE: Het lastenverzwarende effect van het ontkoppelen van de SDE en ODE wordt direct weer teruggezet in de ODE-tarieven. Op die manier is er netto geen lastenverzwarend effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Dit dient nog wel finaal integraal gewogen te worden met alle fiscale klimaatmaatregelen die nog worden voorgelegd aan de vierhoek.
- Uitstel van de salderingsafregeling wordt gedekt conform afspraken (optie 2: een combinatie van deels dekken binnen de salderingsregeling en het restant via de EIA)

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

VIERHOEK

Kenmerk : 3763978

AGENDA

Vergadering te houden op dinsdag 29 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10.45 – 11.30 uur

1.	Koopkracht gepensioneerden	o
2.	Inkomstenkader	o

x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

29 maart 2022

persoonsgegevens

3. Inkomstenkader ambtelijke vierhoek 24 maart

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. Ten aanzien van de openstaande punten uit de vierhoek wordt een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Daarnaast worden de besluiten uit de vierhoek van 18 maart ter informatie meegegeven.

Beslispunten op openstaande punten uit de vierhoek van 18 maart

1. ***Grondslag vpb conform afspraken Coalitieakkoord.***

- Er is bij de financiële tafel nagegaan wat er tijdens de formatie is afgesproken. Er wordt bevestigd dat expliciet is afgesproken om eventuele derving door onzekere opbrengsten bij OESO pillar II te dekken uit het lage vpb-tarief en/of de schijflengte in de vpb.
- In het coalitieakkoord is het volgende afgesproken: *"De CFC-maatregel uit Ter Haar wordt ingevoerd. Ook wordt OESO Pillar II ingevoerd. De opbrengst is nog onzeker. Mocht dit niet tot de gewenste besparing leiden, dan wordt gekeken naar andere grondslagverbreding, het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen."*
- Voor deze maatregel is 1 miljard opbrengst ingeboekt (200 mln aan CFC en 800 mln aan Pillar II). Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023.
- Inmiddels is daarnaast duidelijk geworden dat de implementatie van pijler II niet per 2023 maar per 2024 plaats vindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.
- **Voorstel:** Conform het Coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag (588 miljoen vanaf 2023) te dekken. Afgesproken dient te worden hoe dit concreet ingevuld wordt. Beleidsmatig ligt dekking via verhoging van het lage Vpb-tarief of het verlagen van de schijfgrens Vpb voor de hand. Deze opties zijn ook in het CA benoemd. Het lage vpb-tarief verstoort het globale evenwicht tussen AB-houders, werknemers en IB-ondernemers en de huidige hoge schijfgrens werkt actieve fiscale planning in de hand door bijvoorbeeld BV's op te splitsen:
  - Verlagen van de schijfgrens van 395.000 naar 290.000 levert 599 miljoen op (hier is geen sleutelteabel voor, iedere variant dient apart te worden uitgerekend)
  - Verhogen lage vpb-tarief: 524 miljoen per 1%-punt

2. ***Overige maatregelen belastingplan.***

- Er zijn eventueel enkele fiscale maatregelen die mee kunnen lopen in het belastingplan, maar die wel budgettaire derving opleveren. In de vorige vierhoek is afgesproken om naar andere dekkingsopties te kijken dan een verhoging van het ODE-tarief. Een andere mogelijkheid is om de maatregelen te dekken uit een deel van de opbrengst van het afschaffen van de Fiscale Oudedagsreserve (FOR).
- De FOR houdt in dat een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. De lastenrelevante opbrengst bij afschaffing bedraagt € 109 miljoen per jaar.[1] De resterende opbrengst van circa 85 mln. per jaar kan ingezet worden voor andere doeleinden, zoals de budgettaire opgave binnen box 3.
- In onderstaande tabel wordt het totale pakket aan maatregelen inclusief dekking weergegeven. Maatregel 9, het effect van verlaging van de invorderingsrente op de zorgtoeslag, is toegevoegd ten opzichte van de vorige bespreking in de vierhoek en heeft een budgettair beslag van cumulatief 4,3 miljoen.

	In euro mln (+/+ = saldoverbeterend/ Lastenverzwarend)	2023	2024	2025	Struct
1	BTW-nultarief op zonnepanelen	-28	-28	-28	-28
2a.	Rechterlijk uitspraak mbt btw-tarief op lachgas	Derving 0,5 mln tot 1,5 mln			
2b.	Herstelwetgeving lachgas	Opbrengst 0,5 tot 1,5 mln			
3	Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV	-8	-1	-1	-1
4	Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering	Tussen + 1 en - 1 mln afhankelijk van vormgeving			

[1] De opbrengst van deze maatregel in 2023 bedraagt naar verwachting € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.

5	Aanpassing Omzetbelasting inzake margeregeling	PM	PM	PM	PM
6	Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	
7	Uitbreiding kring van belastingplichtigen frisdrankbelasting	5	5	5	5
8	Richtlijn Kleine ondernemersregeling			-8	-8
9	Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag	-2,5	-1,8	0	0
10	**Totaal te dekken (beleidsmatige) lasten**	**-33,5**	**-25,8**	**-32**	**-32**
11	Dekking: Besluit verlagen schenkingsvrijstelling	7	7	7	7
12	Dekking: afschaffen FOR*	27	19	25	25
13	**Saldo**	**0**	**0**	**0**	**0**

1. BTW-nultarief zonnepanelen

- De levering en de installatie van zonnepanelen is nu belast met 21% btw. Voorgesteld wordt om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en naast woningen. Dit wordt binnenkort mogelijke doordat 'de Btw-tarievenrichtlijn' in de eerste helft van 2022 naar verwachting in werking treedt. Het wordt dan mogelijk om een btw-nultarief toe te passen.
- In de huidige situatie leidt het terugvragen van btw tot een jaarlijkse toenemende stroom van verzoeken om teruggaaf (inmiddels circa 200.000 per jaar). Dat levert voor particulieren, die in dit kader btw-ondernemer zijn, en de Belastingdienst een bewerkelijke uitvoeringspraktijk op.
- Toepassing van een btw-nultarief voor zonnepanelen op woningen heeft een relatief beperkt effect op de btw-opbrengst van € 28 mln[2] per jaar, maar leidt tot een substantiële vermindering van administratieve en uitvoeringslasten.

2. Herstelwetgeving lachgas: Reparatie uitspraak lage btw-tarief van toepassing op lachgas

- Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas[3]) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is.
- Dit zal worden gerepareerd, via één van de twee volgende beleidsopties, waarbij wetgevend optreden de voorkeur geniet:

    1) Wettelijk regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen) met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief; of
    2) in het bestaande beleidsbesluit de gevolgen van de hofuitspraak verduidelijken met de opmerking dat het verlaagd btw-tarief niet van toepassing is op de levering van flessen met lachgas.

3. Codificatie goedkeuring – leefvervoer verstrekt vanuit UWV

- Leefvervoer omvat het verstrekken van vervoer aan personen met een aandoening. Dit vervoer hebben zij nodig om persoonlijke activiteiten te kunnen uitvoeren en deel te nemen aan de maatschappij.
- Het leefvervoer is met het 'Wijzigingsbesluit lijfrente en periodieke uitkeringen' vrijgesteld van IB en op 23 december 2021 in werking getreden (net zoals het vervoer van en naar werk en onderwijs). Voorgesteld wordt om het nu wettelijk te regelen.
- De kosten van de maatregel worden geraamd op structureel ongeveer € 1 miljoen per jaar. De maatregel dient met terugwerkende kracht per 1 januari 2016 te worden ingevoerd. Hiermee komt het totale budgettaire beslag op € 8 miljoen in 2023 (jaarlijks € 1 miljoen over de periode 2016 tot en met 2023) en daarna jaarlijks structureel € 1 miljoen.

[2] Dit bedrag bestaat voor 18 mln uit het wegvallen van het forfait bij aanmelding en voor 10 mln uit het wegvallen van een (in sommige gevallen) aftrekbeperking bij installatie van zonnepanelen door of in opdracht van woningcorporaties en verhuurders op woningen.
[3] Lachgas kent meerdere toepassingen. Eén daarvan is gebruik als voedingsadditief (nummer E942) dat in de voedingsmiddelenindustrie, de horeca en door thuisbakkers wordt gebruikt om slagroom, of andere voedingswaren mee op te kloppen.

4. Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering (onzekerheidsvereiste)

- De periodieke gift is een vaste en gelijkmatige periodieke uitkering aan instellingen en verenigingen. Door de koppeling met de periodieke uitkering moet de gift ook aan de voorwaarden van periodieke uitkeringen voldoen, waaronder het onzekerheidsvereiste. Dit leidt tot ongewenste situaties, bijvoorbeeld als de periodieke gift van meerdere levens afhankelijk is en daardoor niet meer voldoet aan het onzekerheidsvereiste.
- Wanneer men niet voldoet aan het onzekerheidsvereiste, kwalificeert de gift niet meer als periodieke gift, maar als gewone gift met de bijbehorende drempel en plafond.
- Daarom wordt voorgesteld art. 6.34 Wet IB 2001 aan te passen om de definitie van een periodieke gift los te koppelen van de periodieke uitkering.
- De budgettaire gevolgen zijn afhankelijk van de vormgeving.

5. Aanpassing Omzetbelasting inzake de margeregeling

- Op basis van de margeregeling hoeft over kunstvoorwerpen in bepaalde gevallen geen btw te worden geheven over de hele prijs (zoals gewoonlijk), maar slechts over de marge die een wederverkoper ontvangt.
- Op basis van de nieuwe richtlijn (die naar verwachting in de loop van de eerste helft van 2022 in werking zal treden) moet in de wet worden geregeld dat de margeregeling door wederverkopers niet mag worden toegepast als deze wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen een verlaagd tarief.
- Voortaan mag de margeregeling alleen nog worden toegepast als de wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen het algemene btw-tarief. E.e.a. moet uiterlijk 1 januari 2025 in de wet zijn aangepast.
- De budgettaire consequenties kunnen nog niet worden geraamd, maar de verwachting is dat deze maatregel een geringe *opbrengst* oplevert.

6. Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

- Als er sprake is van langdurige arbeidsongeschiktheid kan een opgebouwde lijfrente geheel of gedeeltelijk worden afgekocht op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Dit om te voorzien in een inkomen voor de arbeidsongeschikte.
- Er gelden voor deze afkoop wel afkoopgrenzen. Bij overschrijding van deze afkoopgrenzen wordt over het gehele afkoopbedrag inkomstenbelasting en 20% revisierente geheven. In de praktijk bleek dit te hard uit te pakken.
- In een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat alleen over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden revisierente is verschuldigd.
- De uitwerking van de nog benodigde wettelijke aanpassing hiervoor is opgepakt via de pilot wendbaar wetgeven. In deze pilot wordt de uitwerking van wetgeving in de uitvoering door de Belastingdienst helder gemaakt.
- De budgettaire gevolgen zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

7. Uitbreiding kring belastingplichtigen frisdrankbelasting

- Artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet meer aan de huidige tijd door onder andere de online aankopen door particulieren en toelevering vanuit het buitenland. Belastingontwijking neemt hierdoor steeds meer toe.
- De wet beperkt de kring van belastingplichtigen tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om artikel 17 Wvad uit te breiden naar "enige andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is". Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de Wet op de accijns (WA), die in 2010 is geïntroduceerd en heeft geleid tot een meer effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen.
- De Douane heeft circa 100 ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van fraude met verbruiksbelastingen zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.
- De budgettaire gevolgen bedragen naar huidig inzicht ca. € 5 miljoen.

8. Kleine ondernemersregeling (KOR)

- Op grond van de Richtlijn kleineondernemersregeling dient per 1 januari 2025 de nieuwe kleineondernemersregeling (KOR) te worden geïmplementeerd. Het conceptwetsvoorstel 'implementatie richtlijn kleineondernemersregeling' voorziet daarin.
- Zowel de huidige KOR (ingevoerd per 2020) als de nieuwe KOR zijn facultatieve vrijstellingsregelingen, waarbij de opterende kleine ondernemer geen btw hoeft te berekenen over zijn handelingen, maar ook geen recht op aftrek heeft van voorbelasting.
- De belangrijkste wijziging is dat een ondernemer vanaf 2025 de KOR ook kan toepassen in andere lidstaten. Dus bijvoorbeeld de Nederlandse ondernemer in België en de Belgische ondernemer in Nederland. De ondernemer moet zich hiervoor aanmelden in de lidstaat van vestiging.
- Het wetsvoorstel heeft voor de Nederlandse ondernemer die de Nederlandse KOR toepast geen budgettaire gevolgen. Die gevolgen treden op in de andere lidstaten.
- De toepassing van de Nederlandse KOR door kwalificerende buitenlandse ondernemers heeft wel een budgettaire derving. Deze bedraagt € 8 mln.

9. Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag

- Invordering van de gepauzeerde invorderingen bij Toeslagen gaan gedeeltelijk weer van start.
- Het is de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Omdat de zorgtoeslag binnen het inkomstenkader valt, loopt de derving van in totaal 4,3 miljoen mee. Het effect van de invorderingsrente op de overige toeslagen wordt gedekt aan de uitgavekant.

Toelichting ter informatie (conform bespreking 18 maart):

- Besluitvorming: koopkracht (inclusief 3 miljard pakket) en zorgpremies worden in augustus besloten. Overige besluitvorming ten aanzien van in ieder gevalbelastingplanmaatregelen en casussen inkomstenkader vindt tijdens het voorjaar plaats indien mogelijk.
- Zorgpremies: In de vierhoek is afgesproken dat een eventuele budgettaire meevaller aan de hand van de zvw-uitgaven nog terugkomt in de vierhoek eind april, gezien het effect daarvan op het inkomstenkader.
  De zorgpremies zijn afhankelijk van de Zvw-uitgaven. Aangezien de uitgavenbesluitvorming eind april is afgerond, is eind april duidelijk wat de afwijking van de Zvw-uitgaven is ten opzichte van de huidige stand in het kader. In het CA is afgesproken dat het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte op dit punt wordt overgenomen. Dat betekent dat dit voorjaar 2 keuzes moeten worden gemaakt bij een eventuele budgettaire meevaller: 1) Wordt de eventuele budgettaire meevaller ingezet binnen het uitgavenplafond? 2) Als het antwoord op de eerste vraag is dat de meevaller wordt ingezet voor andere uitgaven, dan dient ter dekking hiervan binnen het inkomstenkader een lastenverzwaring plaats te vinden. Bij een budgettaire tegenvaller wordt er een compenserende lastenverlichting gegeven. Het voorstel is om de besluitvorming ten aanzien van de zorgpremies in augustus mee te laten lopen.
- Ontkoppelen ODE en SDE: Het lastenverzwarende effect van het ontkoppelen van de SDE en ODE wordt direct weer teruggezet in de ODE-tarieven. Op die manier is er netto geen lastenverzwarend effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Dit dient nog wel finaal integraal gewogen te worden met alle fiscale klimaatmaatregelen die nog worden voorgelegd aan de vierhoek.
- Uitstel van de salderingsafregeling wordt gedekt conform afspraken (optie 2: een combinatie van deels dekken binnen de salderingsregeling en het restant via de EIA)

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING: : VIERHOEK 29-03-2022 – AGENDAPUNT 1
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Eenheid van kabinetsbeleid

Datum
28 maart 2022

Notanummer
2022-0000107348

Bijlagen
geen

Advies

- Wij adviseren u vast te houden aan de afspraken in het CA en de AOW **niet** eenmalig te verhogen.
- Terugvaloptie: Mocht het politiek toch wenselijk zijn de AOW ook mee te nemen in de eenmalige verhoging van het wettelijk minimumloon (WML), dan adviseren wij om dit vraagstuk integraal tijdens de augustusbesluitvorming te bezien in de koopkrachtbesluitvorming.
- Terugvaloptie: Daarnaast adviseren wij u de verhoging (deels) te bekostigen via fiscalisering van de AOW (FIN optie 1). Fiscalisering van de AOW ontziet namelijk (t.o.v. voorstel SZW) de (hoge) middeninkomens ten laste van de hoge inkomens.
- Wij adviseren u **niet** akkoord te gaan met het gebruik van inverdieneffecten omdat dit strijdig is met de begrotingsregels en een precedent schept naar het gebruik van inverdieneffecten bij alle collectieve uitgaven. Dit is onwenselijk, mede omdat uitverdieneffecten ook niet worden meegenomen bij bezuinigingsmaatregelen.

Kern

- Op basis van stand CEP blijft de mediane koopkracht van gepensioneerden achter bij andere groepen (+0,0% per jaar voor de periode 2022-2025 tegen +0,4% voor werkenden en +0,5% voor uitkeringsgerechtigden). Deze raming van de mediane koopkracht is een verbetering ten opzichte van de raming ten tijde van het coalitieakkoord (-0,4% per jaar voor de periode 2022-2025). Dat komt door een hogere geraamde indexatie van aanvullende pensioenen.
- Zowel de Eerste als Tweede Kamer hebben het kabinet met moties opgeroepen om met opties te komen om de koopkracht van ouderen te verbeteren.
- Eenheid van kabinetsbeleid
- Ook na de verhoging van het WML (en daaraan gekoppeld de uitkeringen), ligt de AOW-uitkering hoger dan het sociaal minimum en de bijstandsuitkering. Daarnaast leidt een generieke AOW-verhoging leidt tot herverdelingseffecten van jong naar oud en van werkenden naar gepensioneerden.

- Het voorstel van SZW dekt het verhogen van de AOW middels:
    - Het afschaffen van de IOAOW (een kop op de AOW voor alle AOW-gerechtigden)
    - Terugdraaien van de intensivering van de ouderenkorting uit het CA
    - Het verlagen van de arbeidskorting en de ouderenkorting
- eenheid kabinetsbeleid

eenheid kabinetsbeleid

n uitverdieneffecten kunnen conform de begrotingssystematiek niet ingezet worden als dekkingsbron, vanwege de scheiding inkomsten-uitgaven en de automatische stabilisatiefunctie van de inkomstenkant van de rijksbegroting.

Andere mogelijke dekkingsbronnen zijn het minder verhogen van het WML (met koppeling AOW) of de gedeeltelijke fiscalisering van de AOW.

Toelichting

AOW niet verhogen

- SZW schetst opties om de AOW-verhoging wel mogelijk te maken. Hier is echter in het CA een bewuste keuze voor gemaakt. De AOW blijft ook zonder de eenmalige verhoging het wettelijk minimumloon en daarmee de contractloonontwikkeling volgen.
- Ook na de verhoging van het WML (en daaraan gekoppeld de uitkeringen), ligt de AOW-uitkering hoger dan het sociaal minimum en de bijstandsuitkering. Zo ligt de AOW-uitkering voor twee samenwonenden nu 12% hoger dan dat van twee samenwonenden in de bijstand. Een van de redenen voor dit verschil is de prikkel tot werk in de bijstand.
- Dankzij de AOW-uitkering daalt het risico op armoede sterk bij het bereiken van de AOW-leeftijd. In vergelijking met andere EU-landen is het risico op armoede onder ouderen in Nederland zeer laag.
- Een generieke AOW-verhoging leidt ertoe dat alle 3,5 miljoen AOW'ers een hogere AOW-uitkering ontvangen, ook ouderen met een hoog inkomen. Dit beschouwen wij als ondoelmatig en ongericht.
- Een generieke AOW-verhoging leidt tot herverdelingseffecten van jong naar oud en van werkenden naar gepensioneerden, omdat de AOW en het aanvullend pensioen communicerende vaten zijn. Een AOW-verhoging komt daarmee alleen ten goede aan de huidige groep ouderen. Dit punt staat onderaan deze notitie verder uitgelegd.

Voorstel SZW

- De variant van SZW bestaat uit een verhoging van de AOW, het afschaffen van de IOAOW en het terugdraaien van de verhoging van de ouderenkorting van 0,7 mld. Verder wordt de ouderenkorting extra

verlaagd voor 0,2 mld. via het vervroegen van het afbouwpunt en wordt de arbeidskorting generiek verlaagd voor 0,4 mld.

- 

- Vooral het vervroegen van het afbouwpunt van de ouderenkorting leidt tot een groot financieel nadeel voor bepaalde inkomensgroepen. Alleenstaande ouderen met een inkomen van 43.000 euro verliezen door alleen deze stap al ongeveer 660 euro besteedbaar inkomen per jaar.
- Hoge inkomens verzilveren de ouderenkorting echter niet en ondervinden dus geen nadeel van zowel het verlagen van de ouderkorting als het vervroegen van het afbouwpunt. U kunt erop wijzen dat de variant van SZW dus leidt tot herverdeling van middeninkomens naar zowel lage als hoge inkomens
- Een indicatieve doorrekening van de effecten van dit pakket (voor een aantal voorbeeldhuishoudens) staat in tabel 3. Uitgebreidere effecten zijn berekend door SZW.

Andere varianten

Minder verhogen AOW

- De optie om het WML minder te verhogen, waardoor dit minder duur wordt, is in de formatie ook besproken. In plaats van verhogen WML met 7,5% kan ervoor gekozen worden om het WML minder te verhogen. Als het WML met 4% wordt verhoogd, dan past dit waarschijnlijk binnen het budgettaire beslag uit het CA (deze berekening dient nog herijkt te worden).

Variant met dekking uit fiscaliseren en arbeidskorting (optie 1)

- In deze variant wordt de 0,2 mld. dekking door het afbouwtraject van de ouderenkorting naar voren te halen vervangen door het verlagen van de schijfgrens voor AOW-gerechtigden.
- Deze grens wordt verlaagd met 1700 euro. Over dit deel van het inkomen betalen gepensioneerden 17,9% extra belasting. Het maximale financiële nadeel van deze stap dat ouderen ondervinden bedraagt dus 300 euro.

Tabel 1: FIN-optie 1

Maatregelen optie 1	**2025**
Verhogen AOW	2,5
Verhoging ouderenkorting CA terugdraaien	-0,7
Verlagen IOAOW	-1,2
Verlagen schijfgrens met € 1.700 voor AOW-gerechtigden (fiscaliseren)	-0,2

Arbeidskorting generiek verlagen	-0,4
Totaal	**0**

Variant met dekking uit fiscaliseren (optie 2)

- In deze variant wordt geen dekking gevonden bij werkenden en wordt alleen herverdeeld tussen ouderen. Het afbouwpunt van de ouderenkorting wordt niet naar voren gehaald, waardoor voor ongeveer 600 miljoen gefiscaliseerd moet worden. Dit levert t.o.v. de varianten waarbij dekking gevonden wordt bij werkenden een grote achteruitgang op voor ouderen met hoge en middeninkomens.

Tabel 2: FIN-optie 2

Maatregelen optie 2	**2025**
Verhogen AOW	2,5
Verhoging ouderenkorting CA terugdraaien	-0,7
Verlagen IOAOW	-1,2
Verlagen schijfgrens met € 4.800 voor AOW-gerechtigden (fiscaliseren)	-0,6
Totaal	**0**

Voor een aantal voorbeeldhuishoudens (gepensioneerden) zijn de effecten van de pakketten van SZW en FIN doorgerekend. In alle gevallen gaan de AOW'ers zonder aanvullend pensioen er ongeveer €40 per maand op vooruit. De kosten van deze herverdeling verschilt binnen de drie pakketten. Omdat fiscalisering leidt van een verschuiving van midden en hoge inkomens naar lage inkomens, adviseren wij optie 2.

Tabel 3: Toename netto besteedbaar inkomen (jaarbasis) voor verschillende inkomensgroepen in de verschillende pakketten

	Inkomenseffect Pakket SZW	**Inkomenseffect FIN** optie 1	**Inkomenseffect FIN** optie 2
Alleenstaande AOW-er zonder aanvullend pensioen	+€ 495	+€ 495	+€ 495
Alleenstaande AOW-er met een laag middeninkomen[1]	-€ 75	-€ 79	-€ 75
Alleenstaande AOW-er met middeninkomen[2]	-€ 75	-€ 79	-€ 597
Alleenstaande AOW-er met hoog middeninkomen[3]	-€ 838	-€ 485	-€ 1.038
Alleenstaande AOW-er met hoog inkomen[4]	+€ 265	-€ 39	-€ 594
Werkende niet-AOW-er[5]	-€ 57	-€ 57	€ 0

Inverdieneffecten

[1] Met een inkomen van € 28.711 (AOW + € 10.000 aanvullend pensioen).
[2] Met een inkomen van € 36.000
[3] Met een inkomen van € 45.000
[4] Met een inkomen boven de € 58.000
[5] Inkomenseffect van deze orde grootte treedt op voor alle werkenden met een inkomen tussen de ca. € 20.000 en € 110.000

- SZW zal waarschijnlijk voorstellen om een deel van de verhoging van de AOW te dekken met een zogeheten inverdieneffect. Een in- of uitverdieneffect betreft de autonome doorwerking op belastinginkomsten die optreedt na een beleidswijziging. In- en uitverdieneffecten kunnen conform de begrotingssystematiek niet ingezet worden als dekkingsbron. Dit is vanwege de scheiding inkomsten-uitgaven en de automatische stabilisatiefunctie van de inkomstenkant van de rijksbegroting. Daarnaast kunnen niet alle effecten goed gekwantificeerd en dus geraamd worden, wat het meenemen van inverdieneffecten extra complex maakt. Onderstaande voorbeelden illustreren de discussie rondom in- en uitverdieneffecten.
- Stel dat er wordt gekozen om op infrastructuur te bezuinigen om het budget voor defensie te verhogen. De middelen voor infrastructuur worden nationaal besteed, terwijl de defensie-uitgaven worden ingezet om in het buitenland materieel aan te schaffen. Als we de uitverdieneffecten mee zouden moeten nemen, zou deze verschuiving dus leiden tot lagere belastinginkomsten. Dit zou betekenen dat de defensie-uitgaven duurder uitvallen en dat er dus extra moet worden bezuinigd op infrastructuur.
- Ten tijde van het Pensioenakkoord is afgesproken om de AOW-leeftijd voor 2/3 te koppelen aan de levensverwachting i.p.v. 1-op-1. Hierdoor stijgt de AOW-leeftijd minder hard. Bij de berekening van de kosten van deze beleidswijziging zijn destijds alleen de extra AOW-uitgaven meegenomen, terwijl deze veranderde koppeling ook negatieve belastingeffecten met zich meebracht. Uitverdieneffecten hadden de kosten van deze beleidswijziging met 40% verhoogd en hadden dus geleid tot een hogere AOW-leeftijd.

AOW-franchise en aanvullende pensioenen

- Pensioenfondsen gaan voor elke deelnemer uit van een maandelijkse uitkering na het behalen van de pensioengerechtigde leeftijd. Voor de berekening van deze uitkering gaan zij uit van de AOW en het aanvullende pensioen. Er wordt dus alleen pensioenpremie geheven over het loon boven de AOW-uitkering (de AOW-franchise).
- Als de AOW stijgt, dan is er minder aanvullend pensioen nodig om hetzelfde uiteindelijke pensioendoel te bereiken. Dit leidt tot lagere pensioenpremies voor de toekomstige gepensioneerden die hun aanvullend pensioen nog aan het opbouwen zijn.
- Voor de huidige gepensioneerden geldt dit niet, die hebben immers hun aanvullend pensioen al opgebouwd. Zij ontvangen vanwege de extra AOW-verhoging een hogere uitkering. Werkenden betalen echter via premies en belastingen wel mee aan de hogere AOW-lasten.

Een AOW-verhoging leidt hiermee dus tot een verschuiving van de tweede pensioenpijler (het aanvullend pensioen) naar de eerste pensioenpijler (de AOW) en dus van het kapitaalstelsel naar het omslagstelsel.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. De conclusies uit die vierhoek zijn in de notitie verwerkt. Daarnaast wordt voor twee openstaande punten een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen.

Advies

- U kunt aangeven dat het (conform de notitie) noodzakelijk is dekking te vinden voor de lagere opbrengst in Pillar II.
- U kunt akkoord gaan met dekking van Pillar II via het verlagen van de vpb-schijfgrens en/of het verhogen van het lage vpb-tarief.
- Vanwege mogelijke onduidelijkheid in de notitie kunt u daarbij mondeling toelichten dat ook de incidentele derving van 412 mln in 2023 gedekt kan worden via een tijdelijke (extra) verhoging van het lage tarief of (extra) verlaging van de schijfgrens. Een overweging daarbij is om deze aanpassing structureel te maken en de opbrengst vanaf 2024 in te zetten voor andere dekkingsopgaves (zoals box 3).
- U kunt akkoord gaan met het vinden van dekking voor de Belastingplan-maatregelen (inclusief verlaging invorderingsrente bij de zorgtoeslag) via de opbrengst van het verlagen van de schenkingsvrijstelling en via een deel van de opbrengst van het afschaffen van de FOR.

Kern/Toelichting

- Conform de begrotingsregels en de afspraken die gemaakt zijn bij het coalitie-akkoord, dient de lagere opbrengst binnen OESO Pillar II gedekt te worden. Dit geldt zowel voor de structurele derving van 588 mln per jaar vanaf 2023 als voor de additionele incidentele derving van 412 miljoen in 2023.
- In de belastingplan-maatregelen is maatregel 9 toegevoegd: de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen binnen de zorgtoeslag die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Dit leidt tot een derving in 2023 en 2024 van cumulatief 4,3 mln.
- Voor dekking van de belastingplan-maatregelen is eerder geen overeenstemming bereikt om dekking te vinden via de ODE. In plaats daarvan wordt voorgesteld om de Fiscale Oudedagreserve (FOR) af te schaffen en een deel van de opbrengst daarvan in te zetten als dekking voor dit pakket aan maatregelen. De overige opbrengst (circa 85 mln per jaar) kan dan nog gereserveerd worden voor bijvoorbeeld box 3.

Ministerie van Financiën

wo 30/3 16.45 u

HEDEN
TER BESPREKING: 30 MAART 16:45
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Notitie dekkingsstrategie herstel box 3

Datum
29 maart 2022

Notanummer
2022-0000108815

Bijlagen
1. Notitie dekkingsvarianten I

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In de politieke vierhoek van 1 april zullen de dekkingsopties nader worden besproken. Daarom vindt op 30 maart een voorbespreking plaats over de dekkingsstrategie. In de bijlage vindt u varianten rondom de dekkingsvoorstellen zoals deze naar de ambtelijke vierhoek zijn gestuurd.

Bespreekpunten
Bent u akkoord met de dekkingsrichtingen zoals beschreven in bijgevoegde notitie zodat deze geagendeerd kan worden in de politieke vierhoek van a.s. vrijdag?

30.03.2022
Besproken, wordt aangepast.
Jule

Kern
- In de bijlage vindt u de notitie met dekkingsopties zoals deze in de ambtelijke vierhoek wordt voorgelegd. Hierbij worden enkel varianten geschetst om conform de begrotingsregel binnen de kabinetsperiode te dekken.
- Er kan ook druk ontstaan om de dekking niet alleen binnen de kabinetsperiode te regelen maar ook jaren na de kabinetsperiode voor dekking te gebruiken.
- De dekkingsopties zoals geschetst in de bijlage zijn vrijwel allen vormgegeven om incidenteel te lopen tot en met 2025, maar kunnen desgewenst ook nog gelden voor de jaren erna of structureel.
- Hoewel de derving vanuit box 3 plaatsvindt, is het verstandig om bij dekking ook box 2 in ogenschouw te houden. Zeker bij de (zeer) vermogenden is schuiven tussen box 3 en box 2 relatief makkelijk, waardoor dekking idealiter binnen zowel box 2 als box 3 plaatsvindt.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Notitie dekkingspakketten herstel box 3

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In deze notitie wordt een aantal mogelijke dekkingspakketten in kaart gebracht.

Dekkingsopgave
In dit memo wordt uitgegaan van een dekkingsopgave van 6,9 mld, gebaseerd op de spaarvariant zonder tegenbewijsregeling. Bij de variant op basis van een forfait voor alle vermogenscategorieën zou deze opgave oplopen tot 10,3 mld en met tegenbewijsregeling naar circa 11,5 mld.[1] Deze bedragen gaan uit van herstel voor alle belastingplichtigen (ook niet-bezwaarmakers) en doorwerking naar toeslagen en uitvoeringskosten zijn hierin nog niet meegenomen. Orde grootte van deze doorwerking naar de uitgavenkant is in deze variant enige honderden miljoenen.

Naast een dekkingsopgave voor herstelbetalingen, ontstaat waarschijnlijk ook een dekkingsopgave als gevolg van de spoedwetgeving van 0,4 mld voor de jaren dat de spoedwetgeving geldt (volgens de huidige inzichten enkel voor 2023 en 2024). In tabel 1 staat de inschatting van de derving voor zowel de herstelbetaling, de derving door de spoedwetgeving. In dit memo worden enkel dekkingsopties geschetst voor de derving als gevolg van de herstelbetaling. De dekking voor de spoedwetgeving kan binnen de spoedwetgeving zelf worden opgelost. Conform de begrotingsregels wordt de derving van 6,9 mld gedekt in de jaren binnen de kabinetsperiode.

Bij dekkingsopties in de Vpb is er mogelijk samenloop met de opgave m.b.t. Pillar 2, die meeloopt in de reguliere besluitvorming: de benodigde dekking van 1 mld euro in 2023 en 588 mln euro structureel is niet meegenomen in deze tabellen, maar er is waar mogelijk wel ruimte voor oploop van bijvoorbeeld het lage vpb-tarief.

De juridische haalbaarheid van de dekkingspakketten is niet onderzocht. Het is daarmee onduidelijk of deze voldoen aan de proportionaliteitstoets van 1 EP EVRM. Daarnaast is de uitvoerbaarheid afhankelijk van besluitvorming over box 3. Het is nog niet mogelijk om goede inschattingen te geven wanneer de wetgeving inwerking kan treden. Tevens zullen de maatregelen uiteindelijk ook met een uitvoeringstoets moeten worden beoordeeld.

Tabel 1: Totale derving box 3 herstel lastenkant (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)

In € mld, standen, - is lastenverlichting	cum 2018-2022	2023	2024	struc (vanaf 2025)
Derving herstelbetaling (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)	-6,9	0	0	0
Derving spoedwetgeving	0	-0,4	-0,4	0
Totaal derving lasten	**-6,9**	**-0,4**	**-0,4**	**0**

Varianten dekking
De tabel toont een aantal verschillende dekkingsvarianten, die hieronder nader worden toegelicht.

(in € mld, + is lastenverzwaring, in standen)	2022	2023	2024	2025	Cum. 2022-2025	struc
Variant 1a:						
Tijdelijk ~~verlagen HVV naar €32.000~~*		0,4	0,5	0,6	1,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 32%*		0,1	0,1	0,1	0,4	0
Tijdelijk afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon		0,3	0,3	0,3	1,0	0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €200.000		1,3	1,3	1,3	3,9	0

[1] Inclusief verwachte doorwerking naar de ouderenkorting van circa € 200 mln

Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1b:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 47%*	2,1	2,1	2,1	6,3	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1c:					
Vermogensbelasting box 3 met tarief 1,25%	0	3,5	3,5	**6,9**	0
Totaal**	0	3,5	3,5	**6,9**	0

** Maatregel doorgerekend bij spaarvariant van de spoedwetgeving. Kan anders uitvallen bij de andere variant.*
*** Totalen zijn gebaseerd op onafgeronde bedragen en kunnen dus afwijken van de som van de getoonde reeksen*

- Op basis van de begrotingsregels dient dekking gevonden te worden binnen de kabinetsperiode, met als uitgangspunt dekking zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort. Met de drie varianten wordt de benodigde dekking binnen de kabinetsperiode opgehaald:
  - 1a: Een combinatie van maatregelen die betrekking hebben op zowel box 2 als box 3. Om belastingarbitrage tussen box 2 en box 3 te voorkomen, is het te adviseren om zowel maatregelen in box 2 als box 3 te nemen.
  - 1b: Een tijdelijke verhoging van het box 3-tarief naar 47% in 2023-2025.
  - 1c: Een tijdelijke, vlakke vermogensbelasting van 1,25% in 2024 en 2025. Deze vermogensbelasting wordt geheven over de huidige box 3-grondslag (inclusief huidige niveau van het heffingsvrij vermogen).[2]

Alternatieve dekkingsopties

- Los van bovenstaande varianten kan de derving ook op een andere wijze gedekt worden. Hieronder worden sleutels (en in het geval waar sleutels niet te geven zijn varianten in maatvoering) gegeven van verschillende opties binnen box 2 en box 3 (maatregelen t.a.v. het lage vpb-tarief hebben in veel gevallen betrekking op vermogensinkomsten binnen box 2). Daarnaast bij de afschaffing van de FOR een gedeelte van deze opbrengst, ca 85 mln, ook als dekking worden gebruikt.
- NB: veel van onderstaande maatregelen hebben een doorwerkingseffect op andere maatregelen, onder meer door gedragseffecten. Voor een volledige budgettaire inschatting dient een nieuw pakket in zijn geheel te worden doorgerekend.

Alternatieve dekkingsopties (in € mld, in standen)	2023	2024	2025	**Cum 2022-2025**	struc
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €300.000	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €100.000	2,6	2,6	2,6	7,8	0,0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief (gegeven huidige schijfgrens) (per %-punt)	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Beperken excessief lenen eigen BV tot 17.500	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Tijdelijk verhogen box 3 tarief (per %-punt)[3]	0,1	0,1	0,1	0,4	0,0
Afschaffen FOR (resterend na inzet regulier kader)	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1

[2] De juridische haalbaarheid van deze maatregel is in deze notitie buiten beschouwing gelaten.
[3] De sleutel box 3 gaat uit van de spaarvariant van de spoedwetgeving en van het huidige heffingsvrij vermogen.

Notitie dekkingspakketten herstel box 3

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In deze notitie wordt een aantal mogelijke dekkingspakketten in kaart gebracht.

Bespreekpunten
- Graag uw reactie op onderstaande geschetste varianten.

Dekkingsopgave
In dit memo wordt uitgegaan van een dekkingsopgave van 6,9 mld, gebaseerd op de spaarvariant zonder tegenbewijsregeling. Bij de variant op basis van een forfait voor alle vermogenscategorieën zou deze opgave oplopen tot 10,3 mld en met tegenbewijsregeling naar circa 11,5 mld.[1] Deze bedragen gaan uit van herstel voor alle belastingplichtigen (ook niet-bezwaarmakers). Hierin is de uitgavenkant nog niet meegenomen. De uitgavenkant bestaat uit o.a. de doorwerking naar toeslagen, andere departementen en de bijbehorende uitvoeringskosten. Orde grootte van deze doorwerking naar de uitgavenkant is in deze variant enige honderden miljoenen.

Naast een dekkingsopgave voor herstelbetalingen, ontstaat waarschijnlijk ook een dekkingsopgave als gevolg van de spoedwetgeving van 0,4 mld voor de jaren dat de spoedwetgeving geldt (volgens de huidige inzichten enkel voor 2023 en 2024). In tabel 1 staat de inschatting van de derving voor zowel de herstelbetaling, de derving door de spoedwetgeving. In dit memo worden enkel dekkingsopties geschetst voor de derving als gevolg van de herstelbetaling. De dekking voor de spoedwetgeving kan binnen de spoedwetgeving zelf worden opgelost. Conform de begrotingsregels wordt de derving van 6,9 mld gedekt in de jaren binnen de kabinetsperiode.

Bij dekkingsopties in de Vpb is er mogelijk samenloop met de opgave m.b.t. Pillar 2, die meeloopt in de reguliere besluitvorming: de benodigde dekking van 1 mld euro in 2023 en 588 mln euro structureel is niet meegenomen in deze tabellen, maar er is waar mogelijk wel ruimte voor oploop van bijvoorbeeld het lage vpb-tarief.

De juridische haalbaarheid van de dekkingspakketten is niet onderzocht. Het is daarmee onduidelijk of deze voldoen aan de proportionaliteitstoets van 1 EP EVRM. Daarnaast is de uitvoerbaarheid afhankelijk van besluitvorming over box 3. Het is nog niet mogelijk om goede inschattingen te geven wanneer de wetgeving inwerking kan treden. Tevens zullen de maatregelen uiteindelijk ook met een uitvoeringstoets moeten worden beoordeeld.

Tabel 1: Totale derving box 3 herstel lastenkant (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)

In € mld, standen, - is lastenverlichting	cum 2018-2022	2023	2024	struc (vanaf 2025)
Derving herstelbetaling (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)	-6,9	0	0	0
Derving spoedwetgeving	0	-0,4	-0,4	0
Totaal derving lasten	**-6,9**	**-0,4**	**-0,4**	**0**

Varianten dekking
De tabel toont een aantal verschillende dekkingsvarianten, die hieronder nader worden toegelicht.

(in € mld, + is lastenverzwaring, in standen)	2022	2023	2024	2025	**Cum. 2022-**	struc

[1] Inclusief verwachte doorwerking naar de ouderenkorting van circa € 200 mln

				2025	
Variant 1a:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 32%*	0,1	0,1	0,1	0,4	0
Tijdelijk afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon	0,3	0,3	0,3	1,0	0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €200.000	1,3	1,3	1,3	3,9	0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief naar 15,8%	0,3	0,3	0,3	1,0	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1b:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 47%*	2,1	2,1	2,1	6,3	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1c:					
Vermogensbelasting box 3 met tarief 1,25%	0	3,5	3,5	**6,9**	0
Totaal**	0	3,5	3,5	**6,9**	0

** Maatregel doorgerekend bij spaarvariant van de spoedwetgeving. Kan anders uitvallen bij de andere variant.*
*** Totalen zijn gebaseerd op onafgeronde bedragen en kunnen dus afwijken van de som van de getoonde reeksen*

- Op basis van de begrotingsregels dient dekking gevonden te worden binnen de kabinetsperiode, met als uitgangspunt dekking zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort. Met de drie varianten wordt de benodigde dekking binnen de kabinetsperiode opgehaald:
  - 1a: Een combinatie van maatregelen die betrekking hebben op zowel box 2 als box 3. Om belastingarbitrage tussen box 2 en box 3 te voorkomen, is het te adviseren om zowel maatregelen in box 2 als box 3 te nemen.
  - 1b: Een tijdelijke verhoging van het box 3-tarief naar 47% in 2023-2025.
  - 1c: Een tijdelijke, vlakke vermogensbelasting van 1,25% in 2024 en 2025. Deze vermogensbelasting wordt geheven over de huidige box 3-grondslag (inclusief huidige niveau van het heffingsvrij vermogen).[2]
- NB: bovenstaande budgettaire bedragen zijn een eerste inschatting en dienen bij verdere uitwerking nader te worden bekeken, dit geldt zeker voor de varianten 1b en 1c, waarin significante gedragseffecten kunnen optreden.

Alternatieve dekkingsopties

- Los van bovenstaande varianten kan de derving ook op een andere wijze gedekt worden. Hieronder worden sleutels (en in het geval waar sleutels niet te geven zijn varianten in maatvoering) gegeven van verschillende opties binnen box 2 en box 3 (maatregelen t.a.v. het lage vpb-tarief hebben in veel gevallen betrekking op vermogensinkomsten binnen box 2). Daarnaast bij de afschaffing van de FOR een gedeelte van deze opbrengst, ca 85 mln, ook als dekking worden gebruikt.
- NB: veel van onderstaande maatregelen hebben een doorwerkingseffect op andere maatregelen, onder meer door gedragseffecten. Voor een volledige budgettaire inschatting dient een nieuw pakket in zijn geheel te worden doorgerekend.

Alternatieve dekkingsopties (in € mld, in standen)	2023	2024	2025	**Cum 2022-2025**	struc
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €300.000	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0

[2] De juridische haalbaarheid van deze maatregel is in deze notitie buiten beschouwing gelaten.

Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €100.000	2,6	2,6	2,6	7,8	0,0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief (gegeven huidige schijfgrens) (per %-punt)	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Beperken excessief lenen eigen BV tot 17.500	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Tijdelijk verhogen box 3 tarief (per %-punt)[3]	0,1	0,1	0,1	0,4	0,0
Afschaffen FOR (resterend na inzet regulier kader)	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1

[3] De sleutel box 3 gaat uit van de spaarvariant van de spoedwetgeving en van het huidige heffingsvrij vermogen.

Politieke vierhoek 1 april 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen.	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.
	Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren. Bijlage 2 gaat hier nader op in.	

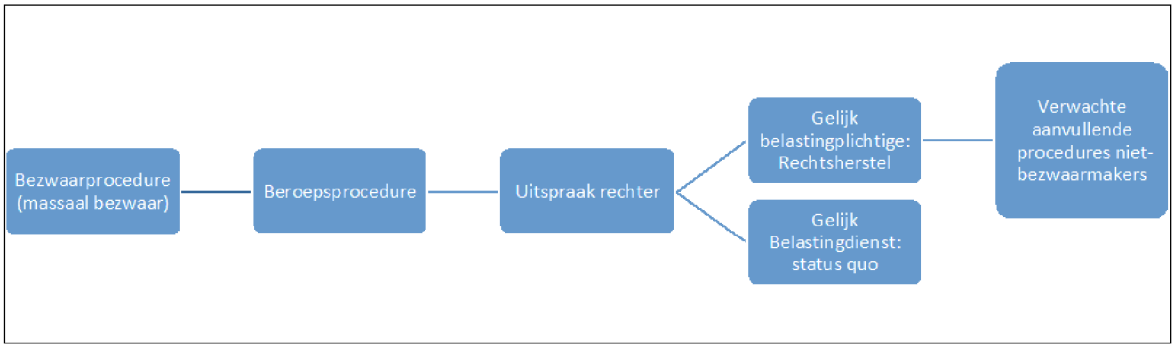
Maatschappelijk + Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[1] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel

[1] Ten minste € 100.

		telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (3 keer zo veel verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren in het eerste kwartaal van 2022). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.
- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
    - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
    - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
    - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Alles overwegende geeft Financiën de voorkeur aan het uitbreiden van de doelgroep.

Bijlage 1 – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*
100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*
50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*

Bijlage 2 – precedentwerking

- Nadat een belastingaanslag onherroepelijk vaststaat, geeft de fiscale wetgeving de inspecteur de bevoegdheid deze op verzoek van de belanghebbende of uit eigen beweging gedurende 5 jaar ambtshalve te verminderen. Deze bevoegdheid heeft de inspecteur niet als de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die pas gewezen is nadat de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan ("nieuwe jurisprudentie"), tenzij de Staatssecretaris van Financiën anders beslist.
- Er zijn tot nu toe geen zaken waarin de Staatssecretaris van Financiën van deze discretionaire bevoegdheid gebruik gemaakt heeft. Er zijn wel andere voorbeelden waarin de Staatssecretaris – nog steeds binnen zijn discretionaire bevoegdheid – tot tegemoetkoming besloten heeft. Daarbij kan gedacht worden aan het verlenen van ambtshalve vermindering buiten de 5-jaarstermijn maar ook (veel vaker voorkomend) het tegemoet komen door toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR).
- Telkens wordt daarbij een afweging per zaak of per groep van zaken gemaakt, afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Het tegemoet komen in een zaak of een groep van zaken schept juridisch geen precedent voor de afweging in een andere zaak of een andere groep van zaken; deze zijn juridisch niet vergelijkbaar (andere fiscale bepalingen of andere feitelijke omstandigheden).
- Politiek en maatschappelijk kan wel een zekere druk ontstaan om ook tegemoet te komen in andere zaken, zeker gezien de toegenomen aandacht voor de bescherming van burgers tegenover de overheid ("menselijke maat").
- Het afleggen van verantwoording door bewindspersonen over het gebruik van hun discretionaire bevoegdheden is naar onze mening niet per se een onwenselijke ontwikkeling; ook aan de politiek en de maatschappij moet de bewindspersoon immers kunnen uitleggen waarin zaken verschillen.
- Toepassing van de hardheidsclausule, welke toepassing in beginsel vastgelegd wordt in een beleidsbesluit en dus kenbaar is, heeft tot nu toe niet geleid tot juridische of politieke/maatschappelijke discussies over precedentwerking.

Precedentwerking rechtsherstel Box 3

Aan JenV en BZK is gevraagd te reflecteren op de mogelijke precedentwerking van een eventuele uitbreiding van de doelgroep voor het geven van compensatie buiten de groep van 60.000 bezwaarmakers (zoals uitgewerkt in onderstaande notitie ¨Doelgroep rechtsherstel box 3¨). Wij spreken hierin geen oordeel uit over de wenselijkheid van enige oplossingsrichting. Dat is een politiek/bestuurlijke afweging waarin alle op de kwestie betrekking hebbende belangen moeten worden betrokken. Eventuele precedentwerking is daar slechts één van.

Alvorens een inschatting te maken van de mogelijke precedentwerking, hebben wij beoordeeld waartoe men rechtens is gehouden. Bestudering van de op 24 maart jl. aan BZK en JenV ter beschikking gestelde stukken stukken (w.o. met name het advies van de LA van 27 januari jl.) en overleg met de materiedeskundigen van de LA en het Ministerie van Financiën en BZK op 30 maart jl., leidt tot de voorlopige conclusie dat de Staatssecretaris van Financiën juridisch niet verplicht is aan een grotere groep compensatie te bieden dan degenen die in het geding waren betrokken (de 60.000 bezwaarmakers dus), zeker indien de Staat tegelijkertijd vaart maakt met het treffen van een oplossing voor toekomstige gevallen.

Deze kwestie mag niet verward worden met de maatwerkdiscussies in de toeslagenaffaire, omdat het bij deze box 3 kwestie gaat om het toepassen van het belastingrecht en niet om een materieel gebrek van de regelgeving waar belanghebbenden geen enkel effectief rechtsmiddel hebben gehad, maar om het belang dat rechten ook kunnen worden afgebakend in tijd en doelgroep.

Er bestaat – naar het zich nu laat aanzien – op basis van de huidige jurisprudentie dus ook geen rechtsplicht om deze groep op basis van de discretionaire bevoegdheden van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 uit te breiden. Het is, zoals ook door de Landsadvocaat uiteengezet, evenwel niet uit te sluiten dat hierover in nieuwe procedures anders wordt beslist (procesrisico).

Ervan uitgaande dat er geen rechtsplicht bestaat de groep uit te breiden, zou het uit een oogpunt van het beperken van precedentwerking de eerste voorkeur verdienen de groep niet eigener beweging uit te breiden. Daarmee wordt het geldend recht gevolgd en blijven gevolgen voor toekomstige zaken in deze of andere dossiers achterwege. Wanneer wordt besloten de groep onverplicht uit te breiden, zal dit precedentwerking hebben, omdat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de formele rechtskracht van besluiten. De mate van precedentwerking wordt in hoge mate bepaald door **(1)** de grond die daarvoor wordt gekozen, **(2)** de motivering die er aan wordt verbonden en **(3)** de mate van uitbreiding van de groep Omdat het ondervonden nadeel bij spaarders en beleggers onderling zal verschillen, lijkt een hersteloperatie maatwerkdiscussies mogelijk in de hand te werken, hetgeen tot uitvoeringsproblemen kan leiden.

Ad 1. Rechtsgrond

Onverplichte uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 schept potentieel precedenten op andere terreinen van het belastingrecht waarop deze bepaling ziet, alsmede op andere terreinen waaronder bijstandszaken, sociale zekerheid en omgevingsbesluiten. De vergaande discretionaire ruimte op basis van dit artikel is uitzonderlijk, waardoor de toepassing ervan vermoedelijk in eerste instantie zich zal afspelen op het domein van de belastingheffing. Het uitstralingseffect kan evenwel groter worden, naar mate meer wettelijke stelsels worden voorzien van discretionaire bevoegdheden voor bestuursorganen om terug te komen op eerder genomen beslissingen. En dit geldt ook voor besluiten waar bezwaar en beroep doorlopen is – maar er geen discretionaire bevoegdheid is tot afwijking. Ook dan kan van deze hersteloperatie een sneeuwbaleffect uitgaan – en vraagstukken over onverplichte betaling oproepen - als met deze herstel operatie de formele rechtskracht wordt losgelaten. De mate waarin de overheid dat doet schept verwachtingen voor de toekomst die mogelijk ook juridisch afgedwongen kunnen worden.

Kwetsbaarheid van uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling is dat deze, enkel in een ministeriële regeling van de Staatssecretaris vervatte, bepaling oorspronkelijk niet voor grootschalige compensaties bedoeld lijkt te zijn. De wet schrijft voor dat de Belastingdienst (inspecteur) ambtshalve een onjuiste belastingaanslag verlaagt 'in bij ministeriële regeling te

bepalen gevallen'.[1] Uit de aard van een ministeriële regeling volgt dat deze bevoegdheid niet bedoeld is voor een hersteloperatie waarmee ingrijpende politiek-bestuurlijke keuzes met grote financiële gevolgen zijn gemoeid.[2] Dezelfde beperking geldt voor de 'discretionaire bevoegdheid' van de Staatssecretaris in de ministeriële regeling; ook de uitoefening van die bevoegdheid moet binnen de grenzen van de wettelijke delegatiegrondslag blijven (de Staatssecretaris kan zichzelf bij ministeriële regeling niet machtigen tot meer dan waartoe hij bij ministeriële regeling bevoegd zou zijn). Anders gezegd: wij betwijfelen of de Staatssecretaris binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden blijft als hij de discretionaire bevoegdheid zou aanwenden voor het op politiek-bestuurlijke gronden uitbreiden van de doelgroep. Dit risico wordt groter als de herstelregeling ook bepalingen zou bevatten over rechtsbescherming, zoals afbakening van gevallen waarin tegenbewijs kan worden geleverd.[3]

Een optie die aan deze bezwaren tegemoetkomt, is om deze grootschalige compensatie te baseren op een wet in formele zin (herstelwet). Hier kan precedentwerking niet uitgesloten worden..Ook buiten het belastingrecht (sociale zekerheidsrecht/omgevingsrecht) kan er sprake zijn precedentwerking.

De mate van de precedentwerking hangt af van de uitzonderlijkheid van de aanleiding, en de kracht om die te motiveren. Dat is belangrijk want andere dossiers kennen weer andere 'uitzonderlijke' omstandigheden (actueel onder meer de compensatie van het AOW-tekort van voormalige inwoners van Suriname of de tegemoetkoming aan de 'pechgeneratie' van de basisbeurs); er zal hoe dan ook een zeker opdrijvend effect uitgaan vanwege de omvang en (kennelijk) beschikbare middelen van een box-3 hersteloperatie. Deze optie kent niettemin als voordeel dat ze mogelijke toekomstige discussies over de grondslag van de compensatie – die wij niet uitgesloten achten – voorkomt door deze specifiek en op het juiste niveau te legitimeren.

Ad 2. Motivering

Wanneer gebruik wordt gemaakt van de uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling verdient het aanbeveling zo scherp mogelijk en op basis van geobjectiveerde argumenten te onderbouwen waarom de discretionaire bevoegdheid wordt gebruikt. De motivering kan daartoe grotendeels op juridische argumenten worden gestoeld, al zullen deze niet doorslaggevend kunnen zijn. Er bestaat immers vermoedelijk geen rechtsplicht tot toepassing van de bevoegdheid. De motivering zal dus ook helder moeten zijn over overige (politieke/beleidsmatige) argumenten om haar toe te passen. In zijn algemeenheid geldt; hoe specifieker en objectiever de argumentatie, hoe beperkter de precedentwerking. Juridische onzekerheid over het rechtsherstel waartoe men gehouden is en daaruit voortvloeiende procesrisico's, kan ook een effectief argument zijn. Echter maatwerkdiscussies zijn niet uit te sluiten en kunnen de uitvoerbaarheid en gelijke behandeling van de gecompenseerde groepen van de hersteloperatie treffen.

Wanneer gekozen wordt voor een aparte herstelwet, kan de motivering met name zich toespitsen op de bijzonderheid van de situatie (grootschalige toepassing van regelgeving in strijd met het EVRM, aantal gedupeerden, negeren van eerdere waarschuwingen, tussenfase op weg naar nieuw stelsel enz.).

Buiten een wettelijk kader voor een hersteloperatie van onherroepelijk geworden gevallen, is het ook raadzaam dat FIN perspectief biedt voor nieuwe gevallen en (door middel van spoedwetgeving) wettelijk herstel biedt voor gevallen onder het huidige/aankomende belastingjaar. Gelet op de duidelijke strekking van het Hoge Raad arrest kan hiermee niet worden gewacht tot de aangekondigde wetswijziging in 2025. Aldus wordt ook politiek perspectief geboden voor de groep die in het voorgaande jaar niet tijdig in bezwaar is gegaan en daardoor geen rechtsherstel heeft gekregen.

---

[1] Artikel 9.6, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.
[2] Zie aanwijzingen 2.19 e.v. van de Aanwijzingen voor de regelgeving en met name 2.24 over toelaatbaarheid van delegatie aan een minister. Die blijft kort gezegd beperkt tot voorschriften van administratieve of technische aard en de nadere uitwerking van wettelijke voorschriften.
[3] Zie Aanwijzing 2.21, aanhef en onder d, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

Ad 3. Mate van uitbreiding

Ten aanzien van de te kiezen groep, binnen de box-3 belastingplichtigen, voor wie compensatie wordt geboden geldt o.i. grofweg dat hoe groter de uitbreiding is (hoe meer wordt gedaan in aanvulling op hetgeen waartoe de Staatssecretaris juridisch is gehouden), hoe groter de precedentwerking wordt. Het zal immers steeds moeilijker te motiveren zijn waarom de noodzaak/bijzondere omstandigheden specifiek in deze gevallen bestaat de bevoegdheid toe te passen (en in andere gevallen niet). Het is van belang dat de motivering die wordt gekozen voor de uitbreiding en beperking van de groep, goed past op de keuze van welke groep dat is. In dit verband merken wij op dat het maken van onderscheid tussen groepen gedupeerden (bijvoorbeeld tussen spaarders en beleggers) aanzienlijke juridische risico´s en uitvoeringsrisico's kent. Wanneer bepaalde groepen gedupeerden wel en andere geen compensatie zal worden geboden schept dat ongelijkheid die juridisch kan worden aangevochten (gelijkheidsbeginsel, effectieve rechtsgang). Om deze risico´s enigszins in te perken, dienen eventuele onderscheiden robuust gemotiveerd te worden.

De bovenstaande afwegingspunten, en de te maken keuzes en compensatiemodellen hebben overigens ook hun doorwerking naar de mate waarin over box 3 zal worden blijven (door)geprocedeerd. Dit geldt ook voor regelingen waar het fiscale inkomen relevant is en waar een soort schaduw-hersteloperatie nodig zal zijn (toeslagen, Wlz, verhuur ed). JenV hecht er aan hier bij betrokken te blijven, ook voor haar vereiste aandeel in de uitvoeringskosten door de rechtspraak.

Ambtelijke vierhoek 22 maart 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.

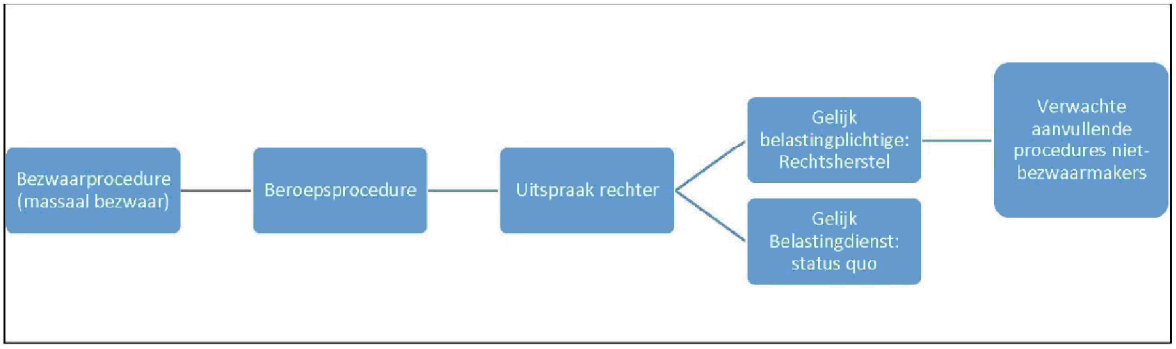
	uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren.	
Maatschappelijk - Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[4] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve

[4] Ten minste € 100.

		vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (100.000 ambtshalve verminderingen en bezwaren in Q1 2022; normaal gesproken jaarlijks 140.000 op jaarbasis). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen

die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.

- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
  - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
  - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
  - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Bijlage – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*

100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*
50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*